

0-797319

На правах рукописи

*Г. Кубаткина*

Кубаткина Галина Анатольевна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА  
В ГОСТИНИЧНОМ БИЗНЕСЕ**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Оренбург - 2012

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Оренбургский государственный университет».

Научный руководитель доктор экономических наук, профессор  
Панкова Светлана Валентиновна

Официальные оппоненты Глушенко Александра Васильевна  
доктор экономических наук, профессор,  
ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный  
университет», заведующий кафедрой учета,  
анализа и аудита

Кривцов Артем Игоревич  
доктор экономических наук, доцент,  
Самарский институт (филиал) ФГБОУ ВПО  
«Российский государственный торгово -  
экономический университет»,  
заведующий кафедрой бухгалтерского учета,  
анализа и аудита

Ведущая организация ФГБОУ ВПО «Челябинский государственный  
университет»

Защита состоится 06 марта 2012г. в 10.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.181.08 при федеральном государственном бюджетной образовательном учреждении высшего профессионального образования «Оренбургский государственный университет» по адресу: 460018, г. Оренбург, пр. Победы, д. 13, зал заседаний специализированного совета, ауд. 170215

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ОГУ.

Автореферат диссертации размещен на сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации <http://vak.ed.gov/dissertation/requirements/> и на сайте ОГУ [www.osu.ru](http://www.osu.ru)

Автореферат разослан « 4 » февраля 2012г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000795841

Ученый секретарь  
диссертационного совета

З.С.Тюкова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

### **Актуальность темы исследования.**

В условиях реформирования отечественного бухгалтерского учета особое значение приобретают его контрольная и аналитическая функции, полноценная реализация которых позволит защитить интересы собственников капитала и других пользователей информации, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Ключевое значение в связи с этим приобретает процесс управления затратами, реализуемый в рамках системы управленческого учета, эффективная организация которого возможна только при условии максимального соответствия учетного процесса масштабам и характеру деятельности предприятия с учетом отраслевых особенностей.

Бухгалтерский учет на предприятиях гостиничного комплекса обладает характерными чертами, что обусловлено особенностями хозяйственных процессов, объединяющих, как правило, несколько видов деятельности, осуществляемых в рамках оказания гостиничных услуг, а именно: услуги проживания, питания, перевозки, проведение оздоровительных мероприятий. Организация эффективного управленческого учета, обладающего специфическими характеристиками, присущими гостиничному бизнесу, становится ключевым объектом бухгалтерского учета, тем более что законодательная база, регламентирующая организацию учета в гостиничном бизнесе, несовершенна и не содержит точного определения организационной основы, правил производственного и налогового учета, оставляя возможность формирования профессионального суждения специалистов в каждом конкретном случае, но одновременно повышая ответственность управленческого персонала в случае принятия неверного решения.

Уровень сложности и объем информационного массива, подлежащего обработке в результате учета затрат по оказанию гостиничных услуг, обуславливают необходимость совершенствования организации процесса сбора информации, разработки методов ее интерпретации, а также повышения скорости передачи пользователям в соответствии с заданными ими параметрами.

Предпринимаемые в настоящее время отдельными предприятиями попытки решения этой задачи при помощи внедрения элементов бюджетирования в учетный процесс не решают проблему организации действенного управленческого учета, позволяющего формировать своевременную и объективную информацию о производственном процессе, связанных с ним расходах, возможностях достижения максимального качества оказываемой услуги при оптимальном соотношении затрат и результата.

Результаты изучения зарубежного опыта организации управленческого учета в гостиничном бизнесе по Единой системе USALI позволяют сделать вывод о возможности получения в результате ее адаптации к условиям отечественной индустрии гостеприимства разноплановой информации об аккумуляции доходов и формировании затрат с учетом требований законодательства Российской Федерации и тенденций развития российской рыночной экономики.

Таким образом, повышение конкурентоспособности предприятий гостиничного бизнеса на основе постоянного повышения качества предоставляемых услуг возможно при реализации задачи формирования системы эффективного управления затратами в рамках управленческого учета с использованием в качестве основы элементов метода бухгалтерского учета.

В связи с вышеизложенным решение проблем, связанных с разработкой теоретических и методических вопросов управленческого учета в гостиничном бизнесе, является актуальным.

**Степень разработанности проблемы.** Проблема организации бухгалтерского (управленческого) учета, включая теоретические и методические аспекты, в различное время изучалась многими отечественными и зарубежными учеными и специалистами.

Анализ сущности услуги как экономической категории, определение гостиничного бизнеса, понятия индустрии гостеприимства в различных трактовках разработаны учеными в области экономической теории, такими как Ф. Бастиа, С.Л. Брю, М. Готье, К.Р. Макконелл, К. Маркс, М.Потер, Ж.-Б. Сэй, И. Фишер.

Методические подходы к организации структуры гостиничного предприятия, сбору информации и ее упорядочению в удобной для пользователя форме рассматриваются в трудах зарубежных авторов: Э.А. Аткинсона, Дж. Боуэна, Р.Д. Банкера, Р. Браймера, К.Друри, Ф.Котлера, Р.С.Каплана, Д. Мейкенза, Г.Пейджа, С. Янга.

Вопросы организации производственного и управленческого учета наиболее полно рассматриваются такими отечественными учеными, как: М.И.Бакановым, С.В. Банком, М.А.Вахрушиной, А.Б.Воловым, И.П.Василевич, М.В.Виноградовой, Г.П.Герасименко, А.В.Глушенко, С.К. Егоровой, Н.А. Ермаковой, В.Б.Иванкевичем, В.В.Ивановым, Н.Н. Илышевой, Т.К.Карповой, А.И.Кривцовым А.С.Кусковым, Н.Т. Лабынцевым, А.А.Ларионовой, Л.В.Поповой, В.Ф.Палием, З.И.Паниной, В.А. Тереховой, Л.Н. Усенко, Н.Н. Хахоновой, А.Д.Шереметом и др.

В то же время недостаточно разработаны методологические и концептуальные подходы к управлению гостиничным бизнесом, в частности, не решены в должной мере проблемы применения комплексного подхода к формированию информационной базы для повышения эффективности управленческого учета российских предприятий гостиничного бизнеса. Вышеизложенное определило необходимость исследования этой проблемы и обусловило выбор темы диссертации, ее цель, задачи и содержание.

**Цели и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования является разработка комплекса теоретических положений управленческого учета и практических рекомендаций по его организации, формированию производственной отчетности и совершенствованию бюджетирования в гостиничном бизнесе.

Для достижения поставленной цели в работе сформулированы следующие задачи:

- систематизировать основные понятия, используемые в гостиничном бизнесе, дополнить существенные признаки классификации гостиничных услуг, исходя из состава факторов, оказывающих влияние на определенную услугу;

- установить необходимые направления совершенствования управленческого учета в целях эффективного управления затратами на основе определения отраслевых особенностей гостиничного бизнеса, охарактеризовать современное состояние рынка гостиничных услуг в Оренбургской области; выявить на этой основе тенденции и перспективы его развития;

- определить структуру управленческой отчетности гостиничного предприятия по центрам ответственности и предложить формы управленческой отчетности в соответствии с требованиями международной системы USALI;

- предложить методические решения по использованию дополнительных синтетических субсчетов к действующему Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности для детализации учета по значимым видам деятельности;

- разработать методические рекомендации по составлению бюджетного плана по каждому центру ответственности в соответствии с предложенными форматами отчетности.

**Область исследований.** Диссертационная работа выполнена в рамках предметной области специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика паспорта специальностей ВАК России (полученные результаты исследования соответствуют п. 1.6 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета», п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях всех сфер и отраслей», п. 1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности».

**Предмет и объект исследования.** Предметом диссертационного исследования являются теоретические и организационно-методические вопросы бухгалтерского учета затрат, связанных с оказанием услуг в гостиничном бизнесе. Объектом исследования являются гостиничные предприятия, расположенные в г. Оренбурге, г. Волгограде и г. Санкт-Петербурге, на примере которых адаптировалась предложенная система.

В работе использованы нормативно-правовые документы, регулирующие бухгалтерский учет в России, а также международные документы, рассматривающие специфику организации услуг в сфере гостеприимства и ведения бухгалтерского управленческого учета в гостиничном бизнесе.

Информационной базой исследования явились статистические и информационно-аналитические данные предприятий гостиничного бизнеса; стандарты сервисной деятельности; внутренние служебные документы и управленческая отчетность российских гостиничных комплексов; публикации и материалы в периодической отечественной и зарубежной литературе; информация глобальной сети Internet.

В процессе работы применялись следующие общенаучные методы: индукция, дедукция, наблюдение, сравнение, монографический, экономический анализ, использовались процессный и системный подходы.

**Научная новизна проведенного исследования** заключается в разработке и обосновании теоретических положений и методических рекомендаций по

совершенствованию системы управленческого учета гостиничных предприятий с целью повышения эффективности принимаемых управленческих решений.

Основные положения и выводы, представляющие научную новизну, заключаются в следующем:

1. Уточнено содержание понятий гостиничной индустрии как вида экономической деятельности по предоставлению услуг приезжающим в данную местность людям (размещение и проживание, питание, бытовое обслуживание); и гостиничного бизнеса как вида предпринимательской деятельности по удовлетворению потребностей клиента (гостя) во временном размещении, проживании и сопутствующих услугах; с выделением специфических признаков - комплексности и индивидуальности гостиничной услуги как объекта бухгалтерского управленческого учета;

2. Обоснован состав центров ответственности в гостиничном бизнесе для сбора и обобщения информации в управленческом учете и отчетности, включающий центры доходов (номерной фонд, подразделения по дополнительным услугам и аренде помещений); центры расходов (администрация, отдел маркетинга, техническая служба, отдел кадров, бухгалтерия);

3. Предложены структура и формы бухгалтерской управленческой отчетности гостиничного предприятия по выделенным центрам ответственности с учетом унифицированных требований международной системы USALI;

4. Разработан восьмизрядный формат рабочего плана счетов для гостиничных предприятий, детализирующий обобщение информации на синтетических счетах 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 90 «Продажи» о расходах (доходах) не только по предприятию в целом, но и в разрезе его филиалов, а также выделенных в них центров ответственности;

5. Обоснованы рекомендации по составлению бюджетного плана по каждому центру ответственности, включающие: примерное положение о бюджетном комитете, регламент процесса бюджетирования, указания по осуществлению обратной связи на основе контрольных процедур.

**Теоретическое значение** полученных результатов состоит в уточнении основных понятий, используемых в бухгалтерском управленческом учете гостиничного бизнеса, в раскрытии специфики ведения управленческого учета и формировании управленческой отчетности применительно к гостиничным комплексам, что существенно дополняет теорию и методику современного управленческого учета.

**Практическая значимость** заключается в том, что разработанные в диссертации методы и практические рекомендации могут быть использованы в практике организации управленческого учета в гостиничных комплексах для повышения их конкурентоспособности и качества оказываемых услуг. Материалы данного исследования могут служить информационной основой для управления деятельностью на предприятиях гостиничного сектора, а также в высших учебных заведениях при преподавании и подготовке методического обеспечения учетно-аналитических дисциплин по направлениям подготовки «Экономика» и «Менеджмент».

**Апробация результатов исследования.** Основные теоретические и практические положения диссертации обсуждались и получили одобрение на Международных научно-практических конференциях: «Актуальные проблемы экономики и права в современных условиях» (г. Пятигорск, 2009 г.); «Экономика и управление: проблемы развития» (г. Волгоград, 2009 г.); «Модернизация экономики и управления в странах СНГ» (г. Волгоград, 2011 г.), «Экономика России и интеграционные процессы посткризисного периода» (г. Орск, 2011 г.) а также семинаре-практикуме «Бухгалтерский учет и налогообложение в гостинице» (г. Санкт-Петербург, 2010 г.).

Отдельные положения диссертационного исследования используются в учебном процессе при преподавании дисциплин: «Бухгалтерский управленческий учет», «Управленческий учет (продвинутый курс)», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы», а также при подготовке и проведении семинаров-тренингов в Национальной академии гостеприимства г. Санкт-Петербурга.

Отдельные положения диссертации внедрены в практику деятельности гостиничных предприятий сети «Отель» г. Оренбурга, Балтийских групп отелей ООО «Амбассадор» г. Санкт-Петербурга, гостиничных предприятий г. Волгограда.

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 10 работах, общим объемом 4,8 п.л., из них 4 статьи в ведущих рецензируемых научных изданиях и журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией.

**Объем и структура работы.** Диссертация включает 140 страниц текста, содержит введение, три главы, заключение, список используемых источников из 140 наименований, иллюстрирована 23 таблицами и 13 рисунками.

## ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ

**1. Уточнено содержание понятий гостиничной индустрии как вида экономической деятельности по предоставлению услуг приезжающим в данную местность людям (размещение и проживание, питание, бытовое обслуживание); и гостиничного бизнеса как вида предпринимательской деятельности по удовлетворению потребностей клиента (гостя) во временном размещении, проживании и сопутствующих услугах; с выделением специфических признаков- комплексности и индивидуальности гостиничной услуги как объекта бухгалтерского управленческого учета**

В ходе выполнения исследования сделан вывод о том, что экономика гостиничного бизнеса как область научных знаний обладает собственным понятийным аппаратом, нуждающимся в разграничении основных понятий. Так, при характеристике особенностей гостиничного бизнеса используются понятия «гостиничная индустрия», «гостиничный бизнес», «гостиничная услуга». Среди авторов нет единства мнений по данному вопросу, поэтому существующие

определения не обладают необходимой характеристикой, такой, как выделение свойств объекта, отличающих его от других подобных. По нашему мнению, гостиничная индустрия как вид экономической деятельности включает в себя предоставление и организацию услуг за вознаграждение для приезжающих в данную местность людей с целями отдыха, деловых встреч или с личными целями, а гостиничный бизнес – вид предпринимательской деятельности, развивающийся в области индустрии гостеприимства и направленный на обеспечение граждан жильем, питанием, а также решение вопросов бытового обслуживания и досуга.

Исследование и обобщение положений нормативного регулирования гостиничного бизнеса в России позволило выявить отсутствие системы сертификации, аттестации и стандартизации гостиничного бизнеса по сравнению с зарубежной практикой, процедуры проведения которых направлены на обязательное соблюдение необходимых требований, делающих гостиничную услугу соответствующей своему назначению по формализованным критериям надежности, безопасности, качества.

Гостиничные предприятия являются составной частью сферы услуг, представляющей собой совокупность видов деятельности, направленных на обслуживание населения. Особенностью данных видов деятельности является то, что предлагаемый потребителям продукт представлен в виде услуги, обладающей специфическими характеристиками, которые необходимо иметь в виду при организации управленческого учета. Особыми среди них являются: одновременность процессов производства и потребления; ограниченная возможность хранения; срочный характер гостиничных услуг; широкое участие персонала в производственном процессе; сезонный характер; взаимозависимость гостиничных услуг и цели поездки.

Вследствие этого представляется возможным дополнить приведенный перечень характеристиками комплексности и индивидуальности, которые учитывает интересы клиентов гостиницы. Поэтому качество и стоимость оказанной услуги может оцениваться при использовании степени удовлетворения ожиданий заказчика.

**2. Обоснован состав центров ответственности в гостиничном бизнесе для сбора и обобщения информации в управленческом учете и отчетности, включающий центры доходов (номерной фонд, подразделения по дополнительным услугам и аренде помещений) и центры расходов (администрация, отдел маркетинга, техническая служба, отдел кадров, бухгалтерия)**

На основе анализа и обобщения специальной литературы проведена сравнительная характеристика понятий, используемых в управленческом учете, позволяющая уточнить виды центров ответственности применительно к гостиничному бизнесу (отдел или группа отделов, служб, осуществляющих определенные хозяйственные операции по формированию доходов или расходов гостиничных предприятий). При этом характерной чертой управленческого учета в гостиничном бизнесе является выделение отдельно центров доходов и центров затрат.



На основе обобщения требований международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и российских (национальных) стандартов, или Положений по бухгалтерскому учету в работе обоснована необходимость разработки учетной политики для цели управленческого учета. В данном документе может быть предусмотрен рабочий план счетов, порядок составления и представления отчетности для целей управления, а также формы и сроки обновления такой отчетности, при этом форматы и период обновления должны обладать свойствами изменяемости и оперативности.

На основе анализа существующих подходов к формированию и совершенствованию управленческой отчетности в гостиничном бизнесе наиболее соответствует перечисленным требованиям подход, основанный на использовании системы «Uniform System of Accounts for the Lodging Industry» (Единая система учета для гостиничного бизнеса USALI).

В соответствии с основным принципом этой системы формирование управленческой отчетности производится по каждому отделу гостиницы (центру доходов или центру расходов) в отдельности, что согласуется с нашей позицией в отношении определения центров ответственности для гостиничного бизнеса. Кроме того, особенностью данной системы является возможность формирования гибкой и мобильной управленческой отчетности, позволяющей оперативно получать информацию для своевременного и обоснованного принятия управленческих решений. Таким образом, представляется возможным процесс адаптации системы USALI к условиям отечественного управленческого учета в гостиничном бизнесе при соответствующей структуре управления гостиницей.

### **3. Предложены структура и формы бухгалтерской управленческой отчетности гостиничного предприятия по выделенным центрам ответственности, соответствующие унифицированным международным требованиям системы USALI**

В ходе исследования для выделения наиболее крупных центров доходов был проведен сравнительный анализ доли участия в доходах различных подразделений сети «Отель» на основании результатов ее деятельности за 2005 - 2010 годы (табл 1).

Таблица 1 - Структура доходов, полученных в среднем за месяц по гостиничной сети «Отель», для обоснования центров ответственности

Показатели	Общ. сумма дохода	Номерной фонд	Тренажерный зал	Бизнес-центр	Зал для конференций	Аренда помещений	Авто-стоянка
Сумма, руб.	1323000	919000	4310	6880	2910	383670	13230
Удельный вес, %	100,0	69,0	0,3	0,5	0,2	29,0	1,0

В диссертации в качестве центров доходов управленческого учета для формирования отчетности с учетом требований системы USALI предлагаются следующие структурные единицы:

1. Номерной фонд, отчет гостиницы по которому будут формироваться доходы и расходы, относящиеся исключительно к номерам, предназначенным для расселения.

2. Подразделения, оказывающие дополнительные услуги (тренажерный зал, бизнес-центр, зал для конференций, автостоянка и др.). В отчете по этому центру будут отражаться доходы и затраты, относящиеся исключительно к деятельности структурной единицы «дополнительные услуги». Однако при этом не исключается возможность составления отчета по каждой услуге отдельно.

3. Отдел по сдаче помещений в аренду: для офисов, для услуг гостям (магазин сувениров, салон красоты, банкомат). Отчет по данному аспекту деятельности предназначен для получения управленческой информации об одном из основных видов получения дохода – от сдачи в аренду офисных или торговых помещений, который может предоставляться в общей сумме или в разрезе конкретных арендных договоров.

Центры расходов отеля непосредственно не участвуют в обслуживании клиентов гостиницы, а осуществляют поддержку производственных отделов. Данные центры не генерируют доходы, а руководство этих отделов отвечает только за контроль над соответствующими затратами и их минимизацию.

При структурировании центров ответственности, осуществляющих расходы мы исходили из необходимости выделения наиболее существенных групп затрат гостиничного комплекса.

В соответствии с данным принципом в ходе исследования были выделены следующие центры расходов:

1. Администрация. Отчет по этому подразделению будет содержать сведения об основных общехозяйственных расходах, которые относятся к деятельности всего отеля в целом и не могут быть однозначно отнесены к какому-либо центру расходов гостиницы.

2. Отдел маркетинга. Отчет, по данному центру ответственности отражает информацию по всем расходам, связанным с продвижением услуг гостиничных предприятий на рынке.

Отчет предлагается разделить на три составные части: продажи; реклама и продвижение на рынке; гонорары и вознаграждения. В первой части следует группировать расходы, относящиеся к текущей деятельности этого структурного подразделения. Во вторую часть объединены статьи расходов, характеризующие средства продвижения отеля на целевой рынок. В третьей части собраны специфические маркетинговые расходы, такие, как гонорары и вознаграждения, способствующие продвижению гостиничных услуг.

3. Техническая служба. Отчет по этому подразделению определяет значимые или потенциально значимые расходы, которые целесообразно анализировать при оценке величины и обоснованности расходов на техническую поддержку гостиницы. Главной статьей в этом центре расходов будут коммунальные расходы. В отчете по

данному центру ответственности предлагается собирать и анализировать наиболее существенные и важные в аналитическом смысле статьи коммунальных расходов, которые могут дополняться либо перегруппировываться в зависимости от появления или исчезновения тех или иных статей.

4. Отдел кадров. Данный центр расходов выделен для анализа дополнительных расходов, связанных с содержанием персонала. К таким расходам предлагается относить затраты на обучение, лечение, материальное поощрение штатных работников гостиницы. Как показало исследование, доля указанных расходов, отраженных по данному подразделению являются доминирующими в гостиничном бизнесе.

5. Бухгалтерия, где ведется учет фиксированных или не зависящих от деятельности предприятия налогов и сумм амортизационных отчислений. Отчет этого центра расходов представляет собой номенклатуру статей, включающих налоги, уплачиваемые гостиницей, базой для расчета которых является стоимость имущества, находящегося в собственности гостиницы (налог на имущество, налог на землю), а также начисляемые суммы амортизации по внеоборотным активам.

С учетом общепринятой модели принятия управленческих решений и в соответствии с основным принципом USALI формирование управленческой отчетности производится по каждому центру ответственности гостиницы (центру доходов и расходов) в отдельности. Формат информационных отчетов в соответствии с требованиями USALI составляется таким образом, чтобы обеспечивать удобство чтения, необходимую аналитичность, сопоставимость фактических и плановых (бюджетных) показателей и бюджета, данных за текущий отчетный период и информации, накопленной с начала года.

Форму отчетности предлагается представлять в Т-образном формате. По нашему мнению, предлагаемый формат отвечает вышеперечисленным требованиям. В центре отчета представлена номенклатура статей. В левой части отражаются текущие результаты деятельности за отчетный период и за аналогичный период предыдущего года. В правой части показываются результаты деятельности нарастающим итогом с начала года и за прошлый аналогичный период. Левая и правая часть отчетов составляются, исходя из необходимости получения информации за отчетный период, нарастающим итогом с начала отчетного года и за прошлый период. Детализация информации предусматривает при этом осуществление обратной связи для сравнения достигнутых результатов с плановыми (по каждому периоду указывается сумма фактическая и плановая (утвержденная сумма бюджета) и их процентное соотношение за отчетный период и за прошлый аналогичный период, включая накопительные показатели).

Степень детализации, представленная в отчетах, может быть произвольной при соблюдении единой структуры, включающей в себя две основные части.

В первой части – отражается информация о доходах, непосредственно связанных с подразделением, по которому формируется отчет. При составлении периодических отчетов ведется анализ в разрезе статей доходов, а также отклонение от запланированных бюджетных показателей за определенный период. В зависимости от рассматриваемого центра данная статья будет содержать различные показатели.

Во второй части показываются затраты, непосредственно связанные с осуществлением деятельности рассматриваемого подразделения. В зависимости от видов центров ответственности данная статья будет содержать различные наименования расходов.

Представляется целесообразным также предусмотреть возможность составления обобщенного отчета на основании отчетов о доходах и расходах по каждому отделу (центру ответственности).

Такая форма организации управленческой отчетности позволяет менеджеру подразделения и финансовому контролеру своевременно выявить существенные отклонения в финансово-хозяйственной деятельности центра доходов и либо скорректировать бюджетные показатели, либо внести изменения в работу подразделения.

**4. Разработан восьмиразрядный формат рабочего Плана счетов для гостиничных предприятий, детализирующий обобщение информации на синтетических счетах 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 90 «Продажи» о расходах (доходах) не только по предприятию в целом, но и в разрезе его филиалов, а также выделенных в них центров ответственности**

Управленческая отчетность в предлагаемой системе USALI адаптирована к Единому плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, который содержит несколько уровней аналитики, позволяющих соотносить любые доходы и затраты гостиницы с конкретным центром доходов или затрат и в необходимом номенклатурном разрезе. При построении рабочего плана счетов, помимо общеустановленных норм, учитываются положения приказа об учетной политике. Для обеспечения максимально возможной преемственности при кодировании первого и второго сегментов практики рекомендуют использовать номера счетов и субсчетов, соответствующих разделов Инструкции по применению единого плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Опираясь на эти рекомендации, мы предлагаем использовать при разработки рабочего плана счетов восьмиразрядную систему, состоящую из трех независимых сегментов, представленных на рисунке 1.

В первой группе два знака отведены для синтетического учета; во второй группе также два разряда для учета в разрезе субсчетов или счетов второго порядка; в третьей группе выделены четыре разряда для детального отражения информации по аналитическим счетам или счетам третьего порядка. Введение последних четырех разрядов необходимо для отражения информации согласно стандарта USALI, который представляет собой перечень статей, используемых в управленческих отчетах. Сегмент имеет трехзначную структуру. В зависимости от логики синтетического счета (первого сегмента) строится структура аналитических кодов. Например, если синтетический счет – доходы, аналитикой будет расшифровка

номенклатуры видов доходов, если синтетический счет – затраты, субсчет будет содержать информацию о видах затрат.

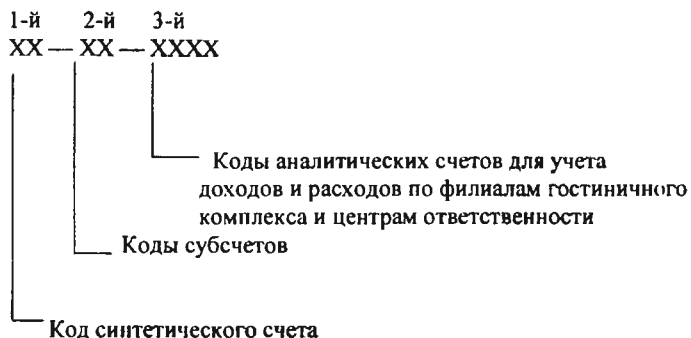


Рисунок 1 - Структура бухгалтерских счетов для отражения информации о доходах и расходах по центрам ответственности, предлагаемая для применения в гостиничных комплексах

Например, если синтетический счет – доходы, аналитикой будет расшифровка номенклатуры видов доходов, если синтетический счет – затраты, субсчет будет содержать информацию о видах затрат.

Таким образом, предлагаемый план счетов основан на использовании восьмизначной системы, которая может быть больше или меньше, в зависимости от постановки управленческого учета.

Ниже приведен фрагмент примерного плана счетов, разработанного в ходе исследования на основе USAI для учета затрат гостиничного комплекса, состоящего из 3 филиалов (таблица 2).

Первые два знака показывают обобщенную информацию на синтетических счетах: 20 «Основное производство», для учета прямых затрат и 26 «Общехозяйственные расходы» – означают счет учета расходов (основное производство - для прямых затрат и общехозяйственные расходы – для косвенных). Следующие два разряда относятся к видам расходов. Последние четыре разряда сгруппированы следующим образом: 5 разряд отражает информацию о расходах по разрезе филиалов, 6 разряд показывает информацию о расходах по центрам ответственности и последние два знака отражают сумму по конкретной статье расходов.

Аналогичный подход можно использовать для группировки доходов гостиничных предприятий с отражением детальной информации по центрам доходов, путем открытия соответствующих субсчетов и аналитических счетов в составе синтетического счета 90 «Продажи».

Таблица 2 – Фрагмент рекомендуемого рабочего плана счетов бухгалтерского учета расходов для гостиничных предприятий

№ разряда	Код счета, субсчета, аналитического счета)	Наименование
1-2	20.хх.хххх	Основное производство
	26.хх.хххх	Общехозяйственные расходы
3-4	20.01.хххх	Расходы на оплату труда основного персонала
	26.01.хххх	Расходы на оплату труда АУП
	...	...
	20.03.хххх	Расходы на текущий ремонт в основном пр-ве
	20.04.хххх	Расходы на постельное белье производственного назначения
	...	...
	20.16.хххх	Расходы на чистящее и моющие средства
	20.41.хххх	Прямые почтовые расходы
	26.45.хххх	Расходы на рекламу
5	20.03.1ххх	Расходы на текущий ремонт гостиницы 1
	20.03.2ххх	Расходы на текущий ремонт гостиницы 2
	20.03.3ххх	Расходы на текущий ремонт гостиницы 3
	20.03.9ххх	Расходы всего по комплексу
6-7	20.03.х1хх	Расходы на тек. ремонт номерного фонда
	20.03.х2хх	Расходы на тек. ремонт тренажерного зала
	20.03.х3хх	Расходы на тек. ремонт конференц-зала
8	26.45.ххх1	Расходы на рекламу на телевидении
	26.45.ххх2	Расходы на рекламу на радио
	26.45.ххх3	Расходы на рекламу на рекламных щитах

Таким образом, предлагаемые рабочий План счетов для учета доходов и расходов гостиничных предприятий, представленный в диссертационной работе, является достаточно гибким и обеспечивает возможность добавления или исключения аналитических счетов в целях наиболее полного удовлетворения потребностей в учетно-аналитической информации собственников и управленческого персонала.

**5. Обоснованы рекомендации по составлению бюджетного плана по каждому центру ответственности, включающие: примерное положение о бюджетном**

**комитете, регламент процесса бюджетирования, указания по осуществлению обратной связи на основе контрольных процедур**

Процесс составления бюджета требует четко скоординированных усилий всего наблюдательного и руководящего персонала. Каждый руководитель, несущий ответственность за центр дохода или вид деятельности в гостинице, должен участвовать в этом процессе. Когда сотрудники вносят реальный вклад в процесс составления бюджета, они в большей степени мотивированы к внедрению плана получения прибыли.

В связи с этим, для осуществления общего руководства предлагается при составлении бюджета, принятии решений по вопросам системы бюджетирования, утверждении бюджета гостиницы и контроля за его исполнением рекомендуется создавать на гостиничных предприятиях оперативный орган, называемый бюджетным комитетом.

Состав бюджетного комитета, его функции, полномочия и обязанности, регламент работы и другие положения следует отразить в отдельном документе - положении о бюджетном комитете.

Бюджетные планы составляются в соответствии с форматами отчетности по каждому центру ответственности. Процесс составления бюджета рекомендуется начинать с общего собрания всех руководителей центров ответственности в присутствии специалистов экономического отдела. На данном собрании руководителю нужно определить основную стратегию деятельности гостиницы на следующий год и дать указание руководителям центров ответственности составить подробные предложения по выполнению поставленных задач в виде бюджета.

Общий план этих собраний и конкретные повестки дня по каждому собранию на гарантируют наиболее эффективное и продуктивное использование времени каждого участника.

После утверждения бюджета генеральным директором копии бюджетов передаются руководителям центров ответственности, в рамках которых они осуществляют свою деятельность. Доступ к сводному бюджету имеют только генеральный директор и финансовая служба.

Весь указанный процесс бюджетирования предлагается закрепить в отдельном локальном документе, «Регламент процесса бюджетирования».

Бюджет должен полностью соответствовать структуре и предложенному формату управленческой отчетности, это обеспечит возможность последовательного, поэтапного сопоставления доходов и расходов и оценку прогресса по окончании финансового года.

Пример сводного бюджета по гостиничному предприятию с использованием единой системы USALI для гостиничного предприятия приведен в таблице 3.

Таблица 3 - Предлагаемая форма сводного бюджета по гостинице составленная по данным ООО «ОТЕЛЬ»

(т.руб.)			
Итого 2010 г.	Итого 2011 г.		Итого 2012 г.
Факт	Бюджет	Факт	Бюджет
89100	91600	87100	89000
39	40	35	38
38600	37300	37085	37800
32800	31700	31522	32100
5800	5600	5563	5700
1800	2400	2168	2200
1350	1700	1517	1500
450	700	651	700
16500	16000	15893	16500
14000	13000	13185	13500
2500	3000	2708	3000
940	910	900	950
700	660	680	720
1200	1150	1150	1250
2840	2720	2730	2920
2900	2700	2624	2700
3210	3050	2964	3060
2700	3530	3228	3420

Составление управленческой отчетности тесно связано с процессом контроля за исполнением бюджета. Экономический отдел ежемесячно анализирует отклонения между фактическими и бюджетными данными как за конкретный месяц, так и нарастающим итогом с начала года. Выявленные отклонения доводятся до сведения руководителя центра ответственности для принятия необходимых корректирующих действий в процессе работы.

Таким образом, внедрение указанных научных результатов, полученных в ходе диссертационного исследования, в практику управленческого учета гостиниц, позволит повысить качество формируемой информации за счет ориентации сбора



данных на конкретные центры ответственности, предоставления информации в удобном формате с обеспечением сопоставимости фактических и бюджетных показателей, повышения прозрачности внутренней отчетности, что приведет к ускорению процесса принятия управленческих решения и повышению их эффективности.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в следующих работах:

**В рекомендованных ВАК РФ изданиях:**

1. Кубаткина, Г.А. Понятие и классификация гостиничных услуг как объекта управленческого учета /С.В.Панкова, Г.А. Кубаткина // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2009. - №2. – С. 90-94. (0,7 п.л., авт. 0,35 п.л.)
2. Кубаткина, Г.А. Процесс формирования управленческой отчетности гостиничного предприятия в соответствии с унифицированными международными требованиями/ Г.А.Кубаткина // Международный бухгалтерский учет. – 2010. - №10 (142). – С.15-18. (0,6 п.л.)
3. Кубаткина, Г.А. Управленческий учет затрат на маркетинг в гостиничном бизнесе. /С.В.Панкова Г.А. Кубаткина// Экономический анализ: теория и практика.- 2011.-№1(208).-С.11-16. (0,8 п.л., авт. 0,4 п.л.)
4. Кубаткина, Г.А. Учет маркетинговых затрат в гостиничном бизнесе./ С.В.Панкова Г.А.Кубаткина // Управленческий учет.-2011.-№1.-С.75-83. (0,4 п.л., авт. 0, 25 п.л.)

**Общие публикации:**

5. Кубаткина, Г.А. Структура системы нормативно-законодательного регулирования гостиничного бизнеса /Кубаткина Г.А.- Бухгалтер и закон.-2009.-№7 (127). –С. 24-26.(0,5 п.л.)
6. Кубаткина, Г.А. Разработка управленческой отчетности в гостиничном бизнесе / Кубаткина Г.А.- Молодой ученый.-2010.-№5.- С.185-187. (0,3 п.л.)
7. Кубаткина, Г.А. Современный уровень гостиничного бизнеса в России: материалы Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы экономики и права в современных условиях»./ Г.А. Кубаткина.- Пятигорск: Издательство МАФТ,2009.- С.353-356.(0,3 п.л.)
8. Кубаткина, Г.А. Методические аспекты организации управленческого учета в гостиничном бизнесе: материалы Международной научно-практической конференции «Экономика и управление: проблемы развития»/ Г.А.Кубаткина.- Волгоград: Волгоградское научное издательство,2009.-С.110-115.(0,3 п.л.)
9. Кубаткина, Г.А. Отчетность как источник информации для целей управления в гостиничном бизнесе: сборник научных статей по итогам Международного конгресса «Модернизация экономики и управления в странах СНГ»/ Г.А.Кубаткина.- Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2011.-С.40-43. ( 0,2 п.л.)
10. Кубаткина, Г.А. Организация и проведение бюджетирования в гостиничном бизнесе: материалы Всероссийской научно-практической конференции «Экономика России и интеграционные процессы посткризисного периода»/ Г.А. Кубаткина.- Издательство ОГТИ, 2011.-С.145-151.(0,6 п.л.)

*Научное издание*  
Кубаткина Галина Анатольевна

Совершенствование управленческого учета в гостиничном бизнесе  
АВТОРЕФЕРАТ  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

---

Подписано в печать 03.02.2012.

Формат 60х84/16	Печать ризограф.	Гарнитура Times New Roman	Бумага офсетная
	Усл.печ.1,06	Тираж 100 экз	Заказ № 329

---

ИПК ГОУ ОГУ  
460352 г. Оренбург ГСП пр. Победы, 13  
Государственное образовательное учреждение  
«Оренбургский государственный университет»



10~